# Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2016–2017


## 34 552 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)

## Nr. 4 ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT[1]

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 12 september 2016 en het nader rapport d.d. 16 september 2016, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2016, no. 2016001359, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2017, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2017, Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing, en Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen. Het onderhavige voorstel Belastingplan 2017 bevat, naast enkele maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar, vooral maatregelen als gevolg van rechtspraak en in het kader van de bestrijding van constructies en van de aanpak van belastingontwijking.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen. Gelet op het rechtszekerheidsbeginsel adviseert de Afdeling de verzwarende terugwerkende kracht inzake de voorstellen tot wijziging van de fiscale behandeling van vrijgestelde beleggingsinstellingen en afgezonderde particuliere vermogens te laten vervallen, tenzij deze dragend kunnen worden*

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.


kst-34552-4
ISSN 0921 - 7371
’s-Gravenhage 2016

*gemotiveerd. Voorts adviseert zij de keuze om sommige toelatingen/vergunningen wél te laten vallen onder de fiscaal voordelige innovatiebox maar andere niet, nader te motiveren.*
*Bij de maatregelen die erop zijn gericht om (bij overnames van bedrijven) onwenselijke renteaftrek te bestrijden, is het vanuit een oogpunt van rechtszekerheid gewenst dat de inspecteur bij beschikking vaststelt of sprake is van een «samenwerkende groep». Bij de stimuleringsmaatregel voor start-ups zou moeten worden verduidelijkt waarom er is gekozen voor een fiscale maatregel.*
*Tot slot adviseert zij bij de wijziging van de btw-vrijstelling voor (water)sport (naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU) ook twee andere arresten van het HvJ EU in de wijziging mee te nemen.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 augustus 2016, no. 2016001359, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 september, no. W06.16.0238/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën.
Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

*1. Vrijgestelde beleggingsinstellingen en afgezonderde particuliere vermogens*

*Het voorstel voorziet in het kader van de bestrijding van belastingconstructies en van oneigenlijk gebruik van belastingwetgeving in een aantal maatregelen die zien op de fiscale behandeling van een vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna: VBI) en van een afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV). Deze maatregelen worden met terugwerkende kracht ingevoerd.*

*De Afdeling maakt een opmerking over deze terugwerkende kracht. Eerst schetst zij echter de achtergrond en de inhoud van de maatregelen.*

*a. Achtergrond*

*VBI*

*In een VBI kunnen beleggingen worden aangehouden met een vrijstelling van vennootschapsbelasting (Vpb) voor de beleggingsresultaten. Voorgesteld wordt een drietal maatregelen te nemen. Deze maken het minder aantrekkelijk om via box 2*[2] *(dat wil zeggen door het fiscaal geruisloos doorschuiven van overtollig vermogen waar een aanmerkelijk-belangclaim op rust van 25%) in een VBI te beleggen (zodat dit doorgeschoven vermogen vervolgens vrij van Vpb rendeert).*

*Eén van de maatregelen – hier relevant – is dat voortaan in box 2 moet worden afgerekend over de positieve aanmerkelijk-belangclaim indien een lichaam waarin een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft een VBI-status verkrijgt.*[3] *Voorgesteld wordt deze maatregel in werking te laten*

---

[2] In box 2 gaat het om het belasten (tegen 25%) van inkomsten uit (kort gezegd) een aandelenbezit (een aanmerkelijk belang) van ten minste 5% in een vennootschap.
[3] Artikel I, onderdeel F, van het voorstel.

*treden met terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van bekendmaken ervan op Prinsjesdag (20 september 2016, 15:15 uur).*[4]

*APV*

*Met ingang van 1 januari 2010 worden het vermogen en het inkomen van een zogenoemd afgezonderd particulier vermogen (APV), zoals een trust of een (buitenlandse) particuliere stichting, belast bij – «toegerekend aan» – de inbrenger van het vermogen (of bij zijn erfgenamen). Anders gezegd, er wordt als het ware door het lichaam heen gekeken (fiscale transparantie). Met deze APV-wetgeving wordt beoogd geen «zwevend», dat wil zeggen nergens belast, vermogen te laten bestaan.*

*In deze APV-wetgeving is tevens een bepaling opgenomen om dubbele belastingheffing te voorkomen: de zogenoemde toerekeningsstop. Deze toerekeningsstop voorkomt dat over dezelfde vermogensbestanddelen zowel belasting bij het APV zélf als (ten gevolge van de fiscale transparantie) bij de inbrenger van het vermogen wordt geheven. Deze toerekeningsstop (geen toerekening dus aan de inbrenger) geldt alleen indien het APV zélf in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing naar de winst wordt betrokken (van ten minste 10% over een vergelijkbare grondslag).*

*De APV-regeling als zodanig blijkt in de praktijk effectief te zijn bij de aanpak van belastingconstructies, aldus de toelichting op het voorstel.*[5] *De toelichting maakt echter ook duidelijk dat de toerekeningsstop in de praktijk niet uitwerkt zoals hij bedoeld is. De toerekeningsstop is bedoeld om dubbele belastingheffing te voorkomen, maar is steeds meer een route om toerekening aan de inbrenger te voorkomen, terwijl in het buitenland effectief (praktisch) geen (winst)belasting wordt geheven. Door de toerekeningsstop wordt in dergelijke situaties per saldo (nagenoeg) geen belasting betaald, niet in Nederland en niet (of nauwelijks) in het land waar het APV is gevestigd. Dat is in strijd met de bedoeling van de wetgever, zo maakt de toelichting duidelijk.*

*Het voorstel voorziet er – structureel – in dat de reikwijdte van de toerekeningsstop aanzienlijk wordt beperkt: aanzienlijk meer dan voorheen het geval was, worden het door een APV genoten inkomen/de gehouden bezittingen, zoals aandelen en winstbewijzen, toegerekend aan de inbrenger of diens erfgenamen.*[6] *Voorgesteld wordt deze maatregel*[7] *(net als bij de VBI) in werking te laten treden met terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van bekendmaken ervan op Prinsjesdag (20 september 2016, 15:15 uur).*[8]

*In aansluiting op het vorenstaande speelt bij de APV nog overgangsrecht. Het gaat daarbij om het volgende. Door de reikwijdte van de toerekeningsstop te beperken kunnen aandelen en winstbewijzen bij de inbrenger of diens erfgenamen gaan behoren tot een aanmerkelijk belang. Het voorstel voorziet hierbij in overgangsrecht dat de verkrijgingsprijs van deze aandelen en winstbewijzen vaststelt.*[9] *Deze verkrijgingsprijs wordt in beginsel vastgesteld op de historische verkrijgingsprijs van de inbrenger vóór de inbreng in de APV. Deze verkrijgingsprijs wordt echter verhoogd*

---

[4] Artikel XVI, derde lid, van het voorstel (voor zover het betreft artikel I, onderdeel F, van het voorstel).

[5] Memorie van toelichting, paragraaf 5.2, derde tekstblok.

[6] Memorie van toelichting, paragraaf 5.2, laatste tekstblok.

[7] Artikel I, onderdeel D, van het voorstel.

[8] Artikel XVI, derde lid, van het voorstel (voor zover het betreft artikel I, onderdeel D, van het voorstel).

[9] Het in artikel I, onderdeel O, tweede lid, van het voorstel opgenomen artikel 10a.7, zesde lid, (nieuw), van de Wet IB 2001.

*(in het voordeel van belastingplichtigen, om dubbele heffing te voorkomen) indien ter zake in de periode 1-1-2010 tot Prinsjesdag een belasting is betaald van ten minste 10%.*[10] *Maar deze verkrijgingsprijs wordt verminderd (in het nadeel van belastingplichtigen) indien ter zake in de periode 1-1-2010 tot Prinsjesdag geen belasting is betaald van ten minste 10%.*[11]
*Ook met betrekking tot deze overgangsrechtelijke maatregel wordt terugwerkende kracht voorgesteld tot en met het moment van publicatie van het onderhavige wetsvoorstel op Prinsjesdag (20 september 2016, 15.15 uur).*[12]

*b. Terugwerkende kracht*

*De met terugwerkende kracht in te voeren VBI- en APV-maatregelen vormen voor de betreffende belastingplichtigen belastende maatregelen. Gelet op het rechtszekerheidsbeginsel mag aan belastende maatregelen geen terugwerkende kracht worden toegekend, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen.*[13] *Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten.*

*Behalve met een beroep op mogelijke anticipatie op deze maatregelen (VBI*[14] *en overgangsrecht APV*[15]*) en op het alsnog heffen (claimbehoud) van belasting over constructies uit het verleden (overgangsrecht APV*[16]*), wordt de terugwerkende kracht niet nader gemotiveerd. Een motivering voor de terugwerkende kracht van de structurele beperking van de toerekeningsstop ontbreekt zelfs. In welke mate anticipatie wordt verwacht en welke budgettaire gevolgen dat mogelijk kan hebben, wordt niet nader uiteengezet.*
*Gelet op het voorgaande is het dan ook niet mogelijk om te beoordelen of er sprake is van de hiervoor genoemde bijzondere omstandigheden («omvangrijk» oneigenlijk gebruik dan wel «aanmerkelijke» aankondigingseffecten) die een terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen.*

*De Afdeling adviseert de terugwerkende kracht die voor de afzonderlijke maatregelen geldt te schrappen tenzij deze voor de betreffende maatregel dragend kan worden gemotiveerd.*

---

[10] Het in artikel I, onderdeel O, tweede lid, van het voorstel opgenomen artikel 10a.7, zesde lid, (nieuw), onderdeel b, van de Wet IB 2001.
[11] Het in artikel I, onderdeel O, tweede lid, van het voorstel opgenomen artikel 10a.7, zesde lid, (nieuw), onderdeel c, van de Wet IB 2001.
[12] Artikel XVI, derde lid, van het voorstel (voor zover het betreft artikel I, onderdeel O, van het voorstel).
[13] Zie ook aanwijzing 167 van de Aanwijzingen voor de regelgeving en zie onder meer de adviezen van de Afdeling advisering van de Raad van State van 24 juli 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een compartimenteringsreserve (Wet compartimenteringsreserve), (W06.13.0221/III), Kamerstukken II 2012/13, 33 713, nr. 4, en van 10 januari 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet verhuurderheffing, (W04.12.0513/I), Kamerstukken II 2012/13, 33 515, nr. 4.
[14] Memorie van toelichting, paragraaf 5.1, tweede tekstblok, zevende volzin, en de toelichting op artikel I, onderdeel F, derde alinea.
[15] Memorie van toelichting, paragraaf 5.2, laatste volzin.
[16] Memorie van toelichting, paragraaf 5.2, de op twee na en drie na laatste volzin.

*1. Vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi's) en afgezonderde particuliere vermogens (APV's)*

De Afdeling verzoekt om een nadere uitleg ter zake van de ingangsdatum van de maatregelen. Volgens het kabinet is sprake van bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van bekendmaken op Prinsjesdag rechtvaardigen.

*a. Terugwerkende kracht vbi-maatregel*

Er zijn verschillende maatregelen voorgesteld inzake vbi's. Een daarvan is dat moet worden afgerekend over de (positieve) aanmerkelijkbelangclaim (ab-claim) als box 2-vermogen in een vbi wordt ingebracht. Met de terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, voor deze maategel wordt beoogd te voorkomen dat belastingplichtigen anticiperen op deze maatregel door box 2-vermogen waarop een ab-claim rust vóór de inwerkingtreding van de wetswijziging tot een vbi of tot een buitenlandse beleggingslichaam te laten behoren. Wanneer deze maatregel op 1 januari 2017 ingaat, wordt voorzien dat hierop ook geanticipeerd kan worden door voor die tijd nog snel een beleggingsinstelling op te richten en daarvoor de vbi-status aan te vragen en box 2-vermogen in te brengen.

De Afdeling geeft aan dat de mate van anticipatie en de bijbehorende budgettaire gevolgen niet inzichtelijk zijn gemaakt. Door de vbi-maatregel worden de box 2-opbrengsten naar voren gehaald. Ik verwacht dat als gevolg van de voorgestelde maatregelen aanmerkelijkbelanghouders niet of nauwelijks meer gebruik zullen maken van vbi's en buitenlandse beleggingsinstellingen. De terugwerkende kracht voorkomt dat er tussen bekendmaking en invoering ongewenst nieuwe gevallen bij komen. Hiermee rekening houdend bedraagt de verwachte opbrengst in totaal nihil. Het kabinet verwacht dat zonder terugwerkende kracht sprake zal zijn van aanmerkelijke aankondigingeffecten. Zonder terugwerkende kracht kan een grote latente ab-claim lang worden uitgesteld, terwijl gebruik wordt gemaakt van het gunstige vbi-regime. Gelet op het gemak waarmee het voordeel kan worden behaald en de bedragen die in het algemeen met dergelijke constructies zijn gemoeid, mag worden aangenomen dat dit tot een budgettaire derving leidt.

*b. Terugwerkende kracht APV-maatregelen*

De terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15.15 uur, van de APV-maatregelen ziet zowel op de structurele beperking van de reikwijdte van de toerekeningsstop als op het overgangsrecht. Het overgangsrecht stelt, voor zover het om aanmerkelijkbelangaandelen (ab-aandelen) gaat, de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen vast. Dit betekent dat APV-vermogen dat door de aanpassing niet meer onder de toerekeningsstop valt vanaf genoemd moment toegerekend wordt aan de inbrenger. De reden voor de terugwerkende kracht van de structurele beperking van de toerekeningsstop dient hierbij in directe samenhang te worden gezien met de vaststelling – op basis van het overgangsrecht – van de verkrijgingsprijs van ab-aandelen die als gevolg hiervan aan de inbrenger (of de erfgenamen) worden toegerekend op, kort gezegd, de historische verkrijgingsprijs bij de inbrenger. Hiermee heeft Nederland eenzelfde claim op de waardeaangroei van de ab-aandelen als wanneer deze niet in het APV zouden zijn ondergebracht (waarbij Nederland wel zal terugtreden als in het andere land al over deze claim is geheven). Doel van de terugwerkende kracht is te voorkomen dat wordt geanticipeerd op deze maatregelen waardoor in het bijzonder de ab-claim op aandelenbelangen alsnog definitief verloren gaat. Dat kan door vermogen dat niet onder de nieuwe toerekeningsstop valt vóór de inwerkingtreding van de

wetswijziging (1 januari 2017) ergens anders onder te brengen, met name bij de oorspronkelijke aandeelhouder.

Zonder terugwerkende kracht kan de fiscale claim op ab-aandelen eenvoudig vanaf het moment van de aankondiging van de wetswijziging tot 1 januari 2017 illusoir worden gemaakt. Uit de uitvoeringspraktijk van eind 2009 blijkt dat deze manieren in aanloop naar de inwerkingtreding op 1 januari 2010 van de APV-regeling in een aanzienlijk aantal gevallen zijn toegepast. Een en ander kan kort worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

> Een inwoner van Nederland is de oprichter van een buitenlands APV. Het APV heeft een 100%-deelneming in een buitenlandse vennootschap. Deze buitenlandse vennootschap op haar beurt heeft een 100%-deelneming in een Nederlandse werkmaatschappij. In de werkmaatschappij en in de buitenlandse vennootschap zitten aanzienlijke winstreserves. Sinds 2010 doet de inwoner van Nederland een beroep op de toerekeningsstop, maar hij valt vanaf de inwerkingtreding van de aangepaste toerekeningsstop niet meer onder de toerekeningsstop omdat het houden van aandelen in een vennootschap niet wordt aangemerkt als een actieve onderneming.

De ervaring leert dat zonder terugwerkende kracht de ab-claim nog tot 1 januari 2017 op verschillende manieren kan worden afgeschud door de verkrijgingsprijs op gekunstelde wijze te verhogen. Zo kan het APV uit het voorbeeld de aandelen in de buitenlandse vennootschap vóór 1 januari 2017 tegen de werkelijke waarde verkopen aan de inwoner van Nederland die in het verleden de APV-structuur heeft opgezet. Het buitenlandse APV betaalt in het land van vestiging veelal geen belasting door toepassing van een met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling. De inwoner van Nederland krijgt zo een hoge verkrijgingsprijs en hij kan de koopsom die het APV heeft ontvangen zonder belastingheffing uitgekeerd krijgen. De oprichter verkrijgt zo zonder dat belastingheffing heeft plaatsgevonden een ab-pakket met een hoge verkrijgingsprijs in box 2.

Een andere manier om de ab-claim af te schudden is de situatie dat de APV-structuur in stand wordt gelaten, maar dat alle winstreserves, zowel die in de buitenlandse vennootschap als die in de Nederlandse werkmaatschappij, vóór 1 januari 2017 belastingvrij (met de in Nederland geldende deelnemingsvrijstelling vergelijkbare vrijstelling) worden uitgekeerd aan het APV. Het APV kan deze dividenden vervolgens onbelast schenken aan de oprichter. Dit schenken kan belastingvrij doordat in de Successiewet 1956 geen toerekeningsstop bestaat en het vermogen dus al van de oprichter is.

De totale omvang van de doelgroep is beperkt tot enkele honderden APV's maar per geval gaat het veelal om miljoenen aan vermogen dat meestal bestaat uit ab-aandelen. Het is aannemelijk dat nagenoeg alle belastingplichtigen in de doelgroep de aankondiging van nieuwe wetgeving zonder direct ingaande werking zullen benutten, zoals hiervoor geschetst. Ter voorkoming van deze aanmerkelijke aankondigingseffecten treden de APV-maatregelen met terugwerkende kracht in werking. De aanpassing van de toerekeningsstop en het overgangsrecht zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden en dienen daarom op hetzelfde moment in werking te treden, om te voorkomen dat de hiervoor genoemde manieren van oneigenlijk gebruik tot 1 januari 2017 blijven bestaan en actief worden opgezocht voor invoering van de wetgeving.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling bij de APV-maatregelen is de memorie van toelichting aangevuld.

*2. Innovatiebox*

*De innovatiebox stimuleert innovatieve activiteiten in Nederland en stelt daartoe eisen aan de door de belastingplichtige verrichte activiteiten in Nederland (het zogenoemde substancecriterium). Dit vereiste beoogt belastingontwijking te voorkomen. Recent zijn in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) nadere afspraken gemaakt over een verplicht substancecriterium.[17] Het onderhavige voorstel implementeert (onder meer) de criteria voor toegang tot de Nederlandse innovatiebox.*

*De huidige innovatiebox kent drie «toegangstickets»: een octrooi of een kwekersrecht dat is verleend ter zake van een immaterieel activum, en een S&O-verklaring die ten behoeve van de S&O-afdrachtvermindering is afgegeven voor het speur- en ontwikkelingswerk dat heeft geleid tot het immateriële activum.[18] Het wetsvoorstel breidt deze uit[19] met onder meer een aan de belastingplichtige in een lidstaat van de EU verleende vergunning voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel of een diergeneesmiddel[20] en een door het Octrooicentrum Nederland aan belastingplichtige verleend aanvullend beschermingscertificaat dat kan worden verleend aan een octrooihouder voor de hiervoor genoemde geneesmiddelen en gewasbeschermingsmiddelen.[21]*

*Blijkens de toelichting biedt de OESO de ruimte om additionele juridische tickets op te nemen die toegang tot de innovatiebox verlenen.[22] De toelichting maakt evenwel niet duidelijk waarom een verleende vergunning voor het in de handel brengen van een (wees)geneesmiddel of een diergeneesmiddel wel als ticket is opgenomen maar een verleende toelating voor het in de handel brengen van een gewasbescher-*

[17] Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance Action 5: 2015 Final Report, http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315321e.pdf?expires=1472801238&id=id&accname=guest&checksum=9CD561B63B8E1688E292B456DFA0339A.

[18] Artikel 12b, eerste en derde lid, van de Wet Vpb 1969.

[19] Het in artikel IV, onderdeel C, van het voorstel opgenomen artikel 12ba, eerste lid, (nieuw), van de Wet Vpb 1969.

[20] Hiervan is sprake indien een vergunning is verleend als bedoeld in artikel 6 van Richtlijn 2001/83/EG van het Europees parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik (PB 2001, L 311), artikel 5 van Richtlijn 2001/82/EG van het Europees parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik (PB 2001, L 311), artikel 3 van de Verordening (EG) nr. 726/2004 van het Europees parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van communautaire procedures voor het verlenen van vergunningen en het toezicht op geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik en tot oprichting van een Europees Geneesmiddelenbureau (PB 2004, L 136) of artikel 8 van de Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PB 2000, L 18).

[21] Verordening (EG) nr. 1610/96 van het Europees parlement en de Raad van 23 juli 1996 betreffende de invoering van een aanvullend beschermingscertificaat voor gewasbeschermingsmiddelen (PB 1996, L 198), Verordening (EG) nr. 141/2000 van het Europees parlement en de Raad van 16 december 1999 inzake weesgeneesmiddelen (PB 2000, L 18), Verordening (EG) nr. 1901/2006 van het Europees parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende geneesmiddelen voor pediatrisch gebruik (PB 2006, L 378) of Verordening (EG) nr. 469/2009 van het Europees parlement en de Raad van 6 mei 1999 betreffende het aanvullende beschermingscertificaat voor geneesmiddelen (PB 2009, L 152).

[22] Memorie van toelichting, paragraaf 5.3, op vijf na laatste tekstblok.

*mingsmiddel[23] of van een biocide[24] niet. Voor deze producten gelden immers vergelijkbare beoordelings- en toelatingsprocedures met een bescherming van de door de aanvrager overgelegde onderzoeksgegevens.[25] Ook kan worden gedacht aan de beoordeling en registratie van chemische stoffen.[26] De keuze om deze toelatingen niet als een kwalificerend immaterieel activum aan te merken behoeft een nadere motivering.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.*

*2. Innovatiebox*

In de afspraken die in het kader van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zijn gemaakt om belastingontwijking tegen te gaan worden de activa die kunnen kwalificeren voor preferentiële regimes beperkt tot octrooien en met octrooien functioneel vergelijkbare rechten. In de OESO-afspraken is een aantal functioneel vergelijkbare rechten expliciet opgesomd. Het gaat om:
– het utility model (gebruiksmodel),
– het kwekersrecht,
– de weesgeneesmiddelen,
– de aanvullende beschermingscertificaten en
– programmatuur.

Deze opsomming is een limitatieve lijst waarop geen uitzonderingen mogelijk zijn. Alleen voor kleinere belastingplichtigen is in de OESO afspraken voorzien in een restcategorie die als open norm is geformuleerd. Het kabinet acht het in de geest van de OESO-afspraken dat onder de noemer weesgeneesmiddelen, ook (dier)geneesmiddelen worden verstaan. Om die reden is in het onderhavige voorstel van wet voorgesteld op dit punt één lijn te trekken. Daarmee kwalificeren alle vergunningen die verstrekt worden voor het in de handel brengen van geneesmiddelen als toegangsticket. Het kabinet voelt zich gesterkt in deze zienswijze door de wijze waarop het Verenigd Koninkrijk de OESO-afspraken heeft geïmplementeerd in zijn wetgeving. Ook het Verenigd Koninkrijk staat de vergunning voor het in de handel brengen van (dier)geneesmiddelen als kwalificerend immaterieel activum voor zijn patentbox toe.

De voornoemde limitatieve lijst is slechts aangevuld nadat in het Forum on Harmful Tax Practices is gebleken dat binnen de OESO weinig of geen discussie bestaat over het in aanmerking nemen van niet in de OESO-afspraken genoemde rechten die zijn te beschouwen als een met een octrooi functioneel vergelijkbaar recht. Het gaat dan om:
– de exclusieve licentie om een voornoemd activum te gebruiken op een bepaalde wijze, voor een bepaalde termijn of in een bepaald geografisch gebied en

[23] Artikel 28 van Verordening (EG) nr. 1107/2009 van het Europees parlement en de Raad van 21 oktober 2009 betreffende het op de markt brengen van gewasbeschermingsmiddelen (PB 2009, L 309).
[24] Artikel 17 van Verordening (EU) nr. 528/2012 van het Europees parlement en de Raad van 22 mei 2012 betreffende het op de markt aanbieden en het gebruik van biociden (PB 2012, L 167).
[25] Artikel 59 van de Gewasbeschermingsmiddelenrichtlijn en artikel 59 van de Biocidenrichtlijn.
[26] Artikel 5 van Verordening (EG) nr. 1907/2006 van het Europees parlement en de Raad van 18 december 2006 inzake de registratie en beoordeling van en de autorisatie en beperkingen ten aanzien van chemische stoffen (REACH), tot oprichting van een Europees Agentschap voor chemische stoffen (PB 2006, L 396).

– de aanvraag van een octrooi of kwekersrecht, mits enig voorbehoud wordt opgenomen voor situaties waarin blijkt dat de aanvraag uiteindelijk niet wordt toegewezen.

In reactie op de internetconsultatie heeft het kabinet besloten alle in de OESO-afspraken genoemde juridische tickets in de wet op te nemen en niet af te wijken van deze limitatieve lijst. Daarom is ook de wettekst op het punt van de utility models in lijn gebracht met de OESO-afspraken. Met betrekking tot de door de Afdeling genoemde voorbeelden, de verleende toelating voor het in de handel brengen van een gewasbeschermingsmiddel, een biocide dan wel een chemische stof, meent het kabinet dat geen ruimte is voor een bijzondere behandeling. Dat betekent echter niet dat deze immateriële activa ten principale zijn uitgesloten van de innovatiebox. Deze activa zijn immers octrooieerbaar en zouden zodoende ook als octrooi als kwalificerend immaterieel activum kunnen worden aangemerkt voor toepassing van de innovatiebox (mits voldaan is aan de overige voorwaarden). Met betrekking tot het gewasbeschermingsmiddel geldt bovendien het aanvullend beschermingscertificaat als toegangsticket.

*3. Renteaftrekbeperking overnameholdings*

*In de Wet Vpb 1969 zijn regels neergelegd voor de beperking van de aftrekbaarheid van rente.[27] Een van de voorwaarden voor toepassing van de renteaftrekbeperking is dat sprake is van rente op een schuld aan een verbonden lichaam. Van verbondenheid is hierbij, kort gezegd, sprake bij belangen van 1/3e of meer.[28] Voor verbondenheid geldt aldus een objectief criterium.*

*Voorgesteld wordt om het begrip verbondenheid uit te breiden en ook een «samenwerkende groep» als verbonden lichaam aan te merken indien de samenwerkende groep gezamenlijk aan het 1/3e-criterium voldoet.[29] Dit om structuren te bestrijden waarin de belastingplichtige niet aan het 1/3e-criterium voldoet maar waarin de belastingplichtige deel uitmaakt van een samenwerkende groep, die gezamenlijk wel aan het 1/3e-criterium voldoet.*

*De Afdeling merkt op dat het begrip samenwerkende groep niet wettelijk wordt gedefinieerd. De inhoud van dit begrip moet aan de hand van de feiten en omstandigheden van het individuele geval worden beoordeeld. In de artikelsgewijze toelichting wordt aan de hand van enkele voorbeelden beschreven wanneer «in ieder geval» sprake is van een samenwerkende groep. Door deze materiële invulling is de reikwijdte van de bepaling allerminst duidelijk, hetgeen de rechtszekerheid niet ten goede komt, zoals ook bij de internetconsultatie is opgemerkt. De Afdeling wijst in dit verband op het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het fiscale domein. Als gevolg van dit stelsel kan de vraag of al dan niet sprake is van een samenwerkende groep alleen aan de belastingrechter worden voorgelegd door middel van bezwaar en beroep tegen de aanslag vennootschapsbelasting. Praktisch is dat echter een nauwelijks begaanbare weg, omdat voor de (overname)praktijk duidelijkheid en zekerheid vooraf over de al dan niet aftrekbaarheid van rente van doorslaggevend belang is voor de vormgeving van de financiering van de overname.*

---

[27] Artikel 10a van de Wet Vpb 1969.
[28] Artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969.
[29] Artikel IV, onderdeel A, tweede lid, van het voorstel.

*De Afdeling adviseert met het oog op de rechtszekerheid de mogelijkheid te creëren dat, op verzoek van de belastingplichtige, de inspecteur bij (voor bezwaar en beroep vatbare) beschikking vaststelt of sprake is van een «samenwerkende groep».*

*3. Renteaftrekbeperking overnameholdings*

Het kabinet onderschrijft net als de Afdeling het belang van duidelijkheid en zekerheid vooraf over de invulling van het begrip samenwerkende groep. Daarom bestaat voor belastingplichtigen de mogelijkheid om daarover in vooroverleg de gewenste zekerheid vooraf te krijgen. De Belastingdienst loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Een verzoek om vooroverleg biedt hierdoor meer flexibiliteit dan een aanvraag tot het nemen van een beschikking.

Het afgeven van een beschikking of sprake is van een samenwerkende groep vergt dat er duidelijk inzicht is in de feiten en omstandigheden. Op het moment van het inrichten van de overname- en financieringsstructuur is veelal nog geen sprake van juridisch bindende overeenkomsten, waardoor de vooronderstelde feiten en omstandigheden eenvoudig kunnen wijzigen. Een dergelijke wijziging kan er achteraf toe leiden dat er wel of juist geen sprake is van een samenwerkende groep. Omdat een beschikking een momentopname betreft, leidt het afgeven van een beschikking in dergelijke gevallen slechts tot beperkte zekerheid. Daarbij wordt volledigheidshalve opgemerkt dat het bij beschikking vaststellen van de aanwezigheid van een samenwerkende groep niet zonder meer zou leiden tot zekerheid over de aftrekbaarheid van rente. Immers, op basis van de al bestaande tegenbewijsregeling kan de beperking van de renteaftrek alsnog worden voorkomen indien belastingplichtige aannemelijk maakt dat in overwegende mate sprake is van zakelijke overwegingen voor de rechtshandeling en de financiering.

Het openen van de mogelijkheid om bij een voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen dat sprake is van een samenwerkende groep leidt tot verdergaande juridisering. Daarnaast is het de verwachting dat de groep belastingplichtigen die een verzoek voor een beschikking zal doen naar alle waarschijnlijkheid breder is dan de groep belastingplichtigen die nu in vooroverleg treedt. Beide ontwikkelingen kunnen leiden tot een verzwaring van de uitvoeringslasten van de Belastingdienst.

Alles overziend is het kabinet dan ook niet voornemens gevolg te geven aan de op dit punt door de Afdeling gedane suggestie.

*4. Stimulering start-ups*

*De regering stelt vanaf 2017 € 50 mln beschikbaar voor de stimulering van start-ups. Er is voor gekozen om dit te doen via een gerichte verruiming van de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Vanaf 1 januari 2017 mag het belastbare loon van directeur-grootaandeelhouders (dga's) van innovatieve start-ups voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling worden vastgesteld op het wettelijke minimumloon. Dit zal mogelijk worden gemaakt voor dga's van bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt.*[30]

[30] Het in artikel II, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 12a, derde en vierde lid, (nieuw), van de Wet op de loonbelasting 1964.

*Deze maatregel is voorzien van een horizonbepaling, op grond waarvan de maatregel vervalt per 1 januari 2022,*[31] *en van een evaluatiebepaling.*[32]

*De Afdeling maakt hier twee opmerkingen over.*

*a. Belastinguitgave*

*De onderhavige maatregel kwalificeert als belastinguitgave.*[33] *Zoals de Afdeling eerder heeft opgemerkt*[34] *schrijven de Rijksbegrotingsvoorschriften 2015 voor dat voor fiscale maatregelen in de vorm van een belastinguitgave gebruik dient te worden gemaakt van het Toetsingskader Belastinguitgaven. Doel van deze voorschriften is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over uitgaven. Uit de toelichting blijkt niet of dit toetsingskader bij de beleidsvoorbereiding in acht is genomen. Hierdoor is niet duidelijk waarom er is gekozen voor een fiscale maatregel en wordt er geen inzicht verkregen in de verwachte effectiviteit van de onderhavige maatregel. De Rijksbegrotingsvoorschriften 2015 schrijven bovendien voor dat vooraf duidelijk moet zijn welke kernelementen worden geëvalueerd en hoe de evaluatie wordt uitgevoerd. In de toelichting ontbreken echter heldere evaluatiecriteria.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting nader uiteen te zetten dat de onderhavige maatregel voldoet aan het Toetsingskader Belastinguitgaven, heldere evaluatiecriteria te formuleren en het voorstel zo nodig aan te passen.*

*b. Toepassingsbereik*

*De voorgestelde wijziging van de gebruikelijkloonregeling vormt staatssteun voor zover sprake is van een verlaging van de verschuldigde werkgeverspremies voor de werknemersverzekeringen, de opslag kinderopvangtoeslag en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.*[35] *Deze tegemoetkoming is daarom slechts van toepassing*[36] *indien het volgens een rekenregel*[37] *bepaalde voordeel voor de onderneming waar de inhoudingsplichtige toe behoort, niet tot gevolg heeft dat het de-minimisplafond uit Verordening (EU) nr. 1407/2013*[38] *wordt overschreden.*

*De Afdeling wijst er op dat het toepassingsbereik van het de-minimisplafond uit Verordening (EU) nr. 1407/2013 beperkt is en bijvoorbeeld niet van toepassing is voor ondernemingen die actief zijn in de landbouw- en visserijsector en in de aquacultuur.*[39] *Het voorstel impliceert dat innovatieve start-ups die in deze uitgezonderde sectoren actief zijn, niet kunnen profiteren van de gewijzigde gebruikelijkloonregeling. De toelichting zegt niets over deze beperking van het toepassingsbereik van de stimulering van start-ups.*

---

[31] Artikel II, onderdeel H, tweede lid, van het voorstel.
[32] Artikel III van het voorstel.
[33] Miljoenennota 2017, bijlage 6, tabel 6.3.1, «Verlaagd gebruikelijk loon voor dga's van startups», onder «Verlaging lastendruk op arbeid» en «a) gericht op werkgevers».
[34] Kamerstukken II 2015/16, 34 304, nr. 4, blz. 4.
[35] Memorie van toelichting, paragraaf 11, EU-aspecten, tweede volzin.
[36] Volgens het in artikel II, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 12a, vierde lid, (nieuw), van de Wet op de loonbelasting 1964.
[37] Het in artikel II, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 12a, tiende lid, (nieuw), van de Wet op de loonbelasting 1964.
[38] Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 VWEU op de-minimissteun (PB 2013, L 352).
[39] Zie artikel 1 van Verordening (EU) nr. 1407/2013.

*De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

*4. Stimulering start-ups*

*a. Belastinguitgave*

Naar aanleiding van deze opmerking van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld. Hierin is onder meer vermeld dat is getoetst aan de criteria volgens het Toetsingskader belastinguitgaven en is nader toegelicht waarom is gekozen voor een fiscale maatregel en welke doelstellingen de maatregel heeft. Het kabinet heeft bij de beleidsvorming onder meer gekeken naar verschillende maatregelen die vanuit de start-upsector zijn aangedragen. Deze maatregelen zijn getoetst aan de randvoorwaarden uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid en Europeesrechtelijke houdbaarheid en aan het Toetsingskader belastinguitgaven. Op basis hiervan heeft het kabinet ervoor gekozen om één fiscale maatregel voor te stellen, namelijk deze versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor bedrijven die speur- en ontwikkelingswerk verrichten en voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering als starter worden aangemerkt. Het restant van de € 50 miljoen die beschikbaar is gesteld voor de stimulering van start-ups zal ingezet worden voor een niet-fiscale maatregel.

Voorts wordt naar aanleiding van het advies van de Afdeling nader ingegaan op de criteria bij de evaluatie van de maatregel.

*b. Toepassingsbereik*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is de delegatiebepaling met betrekking tot de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling uitgebreid. Voor enkele sectoren zijn specifieke verordeningen van toepassing inzake de-minimissteun. Op basis van de aangepaste delegatiebepaling kunnen ook op dit punt bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld, waarmee geregeld zal worden dat de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling voor innovatieve start-ups ook voor deze sectoren in lijn is met Europese regelgeving inzake staatssteun.

*5. Wijziging btw-vrijstelling (water)sport*

*Het voorstel strekt ertoe de vrijstelling voor watersportorganisaties in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) in overeenstemming te brengen met het arrest van het HvJ EU van 25 februari 2016.*[40] [41]
*De Afdeling merkt hier het volgende over op.*

*Hoewel de toelichting duidelijk maakt dat voorliggende wijziging ertoe dient «de nationale wet in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het HvJ EU», is met het voorstel de btw-vrijstelling voor sport op een tweetal andere punten nog steeds niet in overeenstemming met de btw-richtlijn.*[42]
*Zo mag op grond van een arrest van het HvJ EU van 19 december 2013*[43] *geen onderscheid worden gemaakt tussen prestaties aan leden en*

---

[40] HvJ EU 25 februari 2016, zaak C-22/15, Commissie/Nederland, ECLI:EU:C:2016:118.
[41] Memorie van toelichting, paragraaf 8.3, eerste tekstblok, laatste volzin.
[42] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, zoals nadien herhaaldelijk gewijzigd).
[43] HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12, Bridport and West Dorset Golf Club, ECLI:EU:C:2013:861.

*prestaties aan niet-leden. De Wet OB 1968 maakt dat onderscheid echter nog wel en beperkt de vrijstelling tot prestaties aan leden.[44] Het voorstel brengt hier geen wijziging in.*
*Daarnaast zou volgens het HvJ EU sinds 16 oktober 2008 op de ter beschikking stelling van een sportterrein de btw-sportvrijstelling van toepassing moeten zijn. De Wet OB 1968 kent een dergelijke vrijstelling echter niet. Ook op dit punt voorziet het voorstel niet in een aanpassing van de Wet OB 1968.*

*In het verleden is al diverse keren aangekondigd (brieven van 17 juni 2015, 23 november 2015 en 18 april 2016) dat een verruiming van de btw-sportvrijstelling op termijn onvermijdelijk is, maar dat «er op korte termijn binnen de huidige kaders geen mogelijkheid is om de budgettaire gevolgen in te passen».[45] Deze budgettaire gevolgen zien op een opbrengst van € 310 mln in jaar t (het jaar van reparatie van de Wet OB 1968) jaarlijks aflopend tot € 210 mln structureel in jaar t+9 en volgende jaren.[46]*

*Zoals de toelichting inzake de noodzakelijke aanpassing van de nationale definitie van bouwterrein in verband met de ruimere uitleg van het HvJ EU ook duidelijk maakt,[47] is het de taak van de wetgever om EU-richtlijnen volledig en correct in de nationale rechtsorde om te zetten. In het geval van een vastgestelde strijdigheid met het Unierecht dient deze strijdigheid zo snel mogelijk te worden gerepareerd. Dat voorkomt ook dat belastingplichtigen «de krenten uit de pap halen door steeds voor de meest voordelige route te kiezen»[48] (naar believen een rechtstreeks beroep doen op de btw-richtlijn of een beroep doen op de Wet OB 1968), zoals de toelichting ook vermeldt. Ook genoemde brief van 18 april 2016 spreekt de intentie uit om een vastgestelde strijdigheid met het Unierecht zo snel mogelijk te repareren.[49] Het voorstel geeft van een snelle reparatie geen enkele blijk gelet op het feit dat de arresten van het HvJ EU reeds dateren van 2008 respectievelijk 2013.*

*Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling het voorstel aan te passen.*

*5. Wijziging btw-vrijstelling (water)sport*

Het kabinet is met de Afdeling van mening dat het voorstel betreffende de btw-vrijstelling voor sport op een tweetal punten nog steeds niet overeenstemt met de BTW-richtlijn. In de door de Afdeling genoemde brieven is dit ook bevestigd en is een toekomstige verruiming van de btw-sportvrijstelling daarin ook onvermijdelijk genoemd. Ook de reden waarom nog niet tot aanpassing is overgegaan is daarbij toegelicht. De geraamde budgettaire gevolgen van die wetsaanpassing zijn groot en het kabinet wil deze gevolgen op dat moment ook inpassen. Op dit moment is dat budgettair echter nog niet mogelijk. Anders dan bij de specifieke bepaling over de watersport heeft de Europese Commissie Nederland niet gemaand de tekst op de door de Afdeling genoemde punten met de jurisprudentie in overeenstemming te brengen. Dat neemt uiteraard niet weg dat het kabinet de btw-vrijstelling aan de jurisprudentie zal aanpassen. Het advies van de Afdeling zal dan ook worden opgevolgd, alleen niet bij dit voorstel.

---

[44] Artikel 11, eerste lid, onderdeel e, aanhef, van de Wet OB 1968.
[45] Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 102, laatste tekstblok, Kamerstukken II 2015/16, 34 402, nr. 103, blz. 6, paragraaf 3, tweede tekstblok, respectievelijk Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 115, blz. 6 (onder *«Moment van aanpassing»*).
[46] Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 115, blz. 8.
[47] Memorie van toelichting, paragraaf 8.2, tweede tekstblok, voorlaatste volzin.
[48] Memorie van toelichting, paragraaf 8.2, laatste tekstblok, op drie na laatste volzin.
[49] Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 115, blz. 6, laatste tekstblok, eerste volzin.

*6. Redactionele opmerkingen*

*De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.*

*6. Redactionele opmerkingen*

Aan de redactionele kanttekening van de Afdeling om het begrip «kennelijk» te vervangen door het begrip «blijkbaar» is geen gevolg gegeven. Vooropgesteld wordt dat deze begrippen synoniemen van elkaar zijn en derhalve allebei geen afbreuk doen aan de strekking van de bepaling. Mijn voorkeur gaat echter uit naar het begrip «kennelijk», omdat gestreefd wordt naar een consistente woordkeuze in de Wet op de omzetbelasting 1968. Het begrip «blijkbaar» komt in tegenstelling tot «kennelijk» niet in die wet voor.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen. Tevens is van de gelegenheid gebruikgemaakt om ook de samenloop tussen een bedrijfsfusie of een splitsing en de toepassing van de innovatiebox wettelijk te regelen en de memorie van toelichting hierop aan te passen.

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De vice-president van de Raad van State,*
*J.P.H. Donner*

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

**Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.16.0238/III**

– In het in artikel X, tweede lid, van het voorstel opgenomen artikel 11, vierde lid, (nieuw), van de Wet OB 1968 «kennelijk» wijzigen in: blijkbaar.